

## Tilburg University

### Congres FIT for the future

Dusarduijn, Sonja; Zablowaskaja, Ruslana

*Published in:*  
Weekblad Fiscaal Recht

*Publication date:*  
2019

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

*Citation for published version (APA):*  
Dusarduijn, S., & Zablowaskaja, R. (2019). Congres FIT for the future: Een halve eeuw Fiscaal Instituut Tilburg. *Weekblad Fiscaal Recht*, 2019(7280), 357-364. [WFR 2019/61].

#### General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

#### Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

WFR 2019/61

# Congres FIT For the future Een halve eeuw Fiscaal Instituut Tilburg

WETENSCHAPPELIJK CONGRES “CONGRES FIT FOR THE FUTURE – EEN HALVE EEUW FISCAAL INSTITUUT TILBURG”,  
GEHOUDEN OP 18 DECEMBER 2018 IN DE AULA VAN HET FISCAAL INSTITUUT TILBURG

R.R. ZABLOWSKAJA, LL.M EN MR. DR. S.M.H. DUSARDUIJN

## 1 Inleiding

“(…) dat achter die dorre teksten van onze belastingwetten schuil gaan niet alleen hoogst interessante rechtswetsties, maar ook belangrijke economische problemen waarvan de bestudeering, reeds aantrekkelijk op zich zelve, nog aantrekkelijker wordt door de omstandigheid, dat naar eenstemmig oordeel in de leer der belastingen primair zijn de beginselen van de gerechtigheid!”<sup>1</sup>

Dit beeld van de veelzijdigheid van het belastingrecht werd achtentachtig jaar geleden verwoord door Mathieu Smeets, de “aimabele gentleman” die kort na de tweede wereldoorlog werd benoemd tot eerste hoogleraar belastingrecht in Tilburg.<sup>2</sup> Smeets richtte zijn woorden in 1931 tot de “Dames en Heeren studenten” die op het punt stonden onderzoek te doen naar de wereld van de belastingen. Een enthousiaster aanvang daarvan is nauwelijks voor te stellen. Dat enthousiasme klinkt nog steeds op de achtste etage van het Tilburgse Montesquieu-gebouw, de huidige zetel van het Fiscaal Instituut Tilburg (hierna:

FIT). Het FIT ontstond op 18 december 1968 als een interfacultair samenwerkingsverband tussen juristen en economen, bedoeld om op het terrein van de belastingen wetenschappelijk werk te verrichten. Op de klok af een halve eeuw later werd deze oprichting gevierd met een wetenschappelijk congres waarbij zowel achteruit, als vooruit werd gekeken. Oude bekenden en nieuwe vrienden uit onder meer de belastingadviespraktijk, de rechtspraak, de belastingdienst en het onderwijs namen op 18 december 2018 verwachtingsvol plaats in de Tilburgse aula.<sup>3</sup>

## 2 50 jaar historie: omzien in bewondering, vooruitzien in verwondering

Peter Essers opende de bijeenkomst met een historische schets.<sup>4</sup> Hoewel het verleden lijkt te bestaan uit een aaneenschakeling van feiten, rust de geschiedenis op de schouders van mensen, zo valt zijn betoog samen te vatten. Aan de hand van een presentatie gevuld met portretten voerde de spreker de talrijke aanwezigen door vijftig jaren FIT. Die reis start in de jaren vijftig van de vorige eeuw, een tijd waarin belastingrecht slechts als keuzevak op de kaart stond van de toenmalige Katholieke Hogeschool Tilburg. Daarin werd verandering gebracht door Mathieu Smeets. Deze grondlegger

1 M.J.H. Smeets, *Het juridisch begrip ‘belastingen’* (Openbare les bij het aanvaarden van het lectoraat in het belastingrecht aan de R.K. Handelshoogeschool te Tilburg op maandag 26 januari 1931), ‘s-Hertogenbosch: Uitgeverij L.C.G. Malmberg 1931, p. 25-26.

2 Vgl. Arie Rijkers, *Portret: prof. dr. Mathieu J.H. Smeets: een aimabele gentleman*, in: I. van Vijfeijken, T. Stevens & S. Dusarduijn (red.), *Jubileumbundel Fiscaal Instituut Tilburg. 50 jaar onderzoek, 50 jaar onderwijs*, Tilburg: Tilburg University 2018 (hierna: *Jubileumbundel FIT 2018*), p. 31-40. De bundel is online te raadplegen, zie [www.tilburguniversity.edu/nl/onderzoek/instituten-en-researchgroepen/fit/onderzoek/publicaties/download-50-jaar-fit/](http://www.tilburguniversity.edu/nl/onderzoek/instituten-en-researchgroepen/fit/onderzoek/publicaties/download-50-jaar-fit/).

3 Gezien de lengte van de bijdrage is het verslag beperkt tot het wetenschappelijk deel van de middag. Het eveneens gevoerde panelgesprek tussen vijf generaties Fitters blijft daarom onbesproken, ook het luidkeels gezongen slotlied blijft buiten beeld.

4 Peter Essers, voorzitter van de vakgroep belastingrecht van Tilburg Law School, heeft persoonlijk 38 jaar van het vijftigjarige bestaan van het FIT meegemaakt.

van het belastingrecht in Tilburg introduceerde in 1951 de voltijdse en postdoctorale opleiding Belastingkunde.<sup>5</sup> Essers legde uit dat al snel behoefte ontstond aan een interfacultair platform waar fiscaal juristen en fiscaal economen gezamenlijk onderwijs en onderzoek konden verrichten om daarmee ook een nationaal en internationaal wetenschappelijk netwerk op te kunnen bouwen. Daartoe richtten op woensdag 18 december 1968 Jan van Dijck,<sup>6</sup> Chris Geppaart,<sup>7</sup> Theo Stevers, Nico Douben en Dieter Brüll het Fiscaal Instituut Tilburg op. De officiële oprichtingsakte ontbreekt evenwel in het archief.<sup>8</sup> Wat niet ontbreekt, zoals Essers opgetogen signaleerde, is de constatering dat de genoemde doelstellingen ruimschoots zijn gehaald. Het FIT is er bovendien in geslaagd een stempel te drukken op het fiscale denken. Dat blijkt onder meer uit het gegeven dat ook docenten en onderzoekers die Tilburg hebben verlaten nog steeds nauwe banden onderhouden met het FIT.<sup>9</sup>

Essers beschreef verschillende verklarende factoren die hebben geleid tot dit succes.<sup>10</sup> Op de eerste plaats noemde deze spreker het voortdurende streven naar kwaliteit door alle Fitters, een streven dat zowel op het gebied van onderwijs als op onderzoeksterrein tot concrete resultaten leidt. Essers refereerde aan de keuzegids van universiteiten van 2018 die de bacheloropleidingen *Tax Economics* en *Tax Law* rangschikt onder de beste van Nederland. Niet minder trots is Essers op de waardering voor het wetenschappelijk onderzoek dat met de vakgroep *Business*

*Law* wordt uitgevoerd in het *Centre for Company Law*.<sup>11</sup> Tevreden citeerde Essers uit de onderzoeksevaluatie: "A strong output in research quality and quantity, outstanding academic research results."<sup>12</sup>

Van nog groter belang acht de spreker de kwalificatie "societal relevance of the centre is high". Deze kwaliteit vindt, volgens Essers, zijn oorsprong in de visie van de toenmalige oprichters van het FIT. Zij stelden immers al in 1968:

"We zijn er niet alleen voor het positieve belastingrecht, maar we gaan ons ook bezighouden met het wettelijke belastingrecht. En daarbij ook multidisciplinariteit en interdisciplinariteit nastreven."

Een tweede succesfactor ziet Essers in de voortdurende bereidheid tot verandering. Dit blijkt uit de oprichting van verscheidene instituten, fondsen<sup>13</sup> en het omvangrijke internationale netwerk. Als derde succesfactor verwees hij naar de mentaliteit van zowel de medewerkers als de organisatie: de bereidheid om ego's en persoonlijke belangen opzij te zetten in het belang van het grote geheel. Medewerkers genieten daarbij maximale vrijheid: zij denken in projecten, niet in uren. De laatste door de spreker benoemde factor betreft de combinatie van theorie en praktijk, een samengaan dat bij het FIT hoog in het vaandel staat. De Tilburgse wetenschappers en docenten willen niet vanuit een ivoren toren hun onderzoek doen en onderwijs geven, ze willen nauw samenwerken met de praktijk en voordeel doen uit die ervaring en kennis van de praktijk.

Maatschappelijke relevantie is de sleutel, besloot Essers zijn openingswoord. Deze slotwoorden leverden een fraaie brug naar de presentatie van de jubileumbundel van het FIT. Ook Smeets, eerste hoogleraar belastingrecht in Tilburg en nestor van het FIT, droeg immers het maatschappelijk belang van onderzoek en onderwijs een warm hart toe.<sup>14</sup> Alle reden om de eerste exemplaren van de Tilburgse jubileumbundel uit te reiken aan zijn twee jongste dochters, Antoinette en Jacqueline.

5 De fiscale studievereniging 'de Smeetskring' uit Tilburg ontleent haar naam aan deze emeritus hoogleraar, evenals de stichting die fiscale rechtshulp verleent.

6 Zie Jan van der Geld, 'Portret: prof. dr. Jan E.A.M. van Dijck: een systeemdenker met gevoel voor humor', Jubileumbundel FIT 2018, p. 41-48.

7 Zie Richard Happé, 'Portret: prof. mr. Chris P.A. Geppaart: een jurist van nature', Jubileumbundel FIT 2018, p. 41-48.

8 "Mocht iemand in het bezit zijn van de oprichtingsakte dan vernemen wij dat graag", aldus Essers.

9 In het heden blijkt dat uit het gemêleerde gezelschap dat zich verzameld heeft in de aula. Een bewijs uit het verleden is te vinden in het gegeven dat Brüll het bijzondere aanbod af sloeg om de toga van De Langen te dragen bij zijn entreerede aan de universiteit van Amsterdam in 1975. Hij hield deze rede in zijn Tilburgse toga als "een blijk van verbondenheid" met Tilburg. Zie D. Brüll, *Recht en wet, Deventer: FED 1975*, p. 3.

10 Zie P.H.J. Essers, 'Fiscaal Instituut Tilburg 50 jaar: een terugblik en vooruitblik', Jubileumbundel FIT 2018, p. 11-29. Daarin noemt de auteur tien factoren voor het succes, die niet allemaal worden besproken deze middag.

11 Ook de onderzoeksgroepen vennootschapsrecht en goederen- en insolventierecht maken deel uit van het Center for Company Law.

12 Verslag Landelijk Onderzoek Visitatiecommissie periode 2009-2015, verschenen in 2017.

13 Aan de lijst genoemd in Jubileumbundel FIT 2018, p. 250 kan sinds kort worden toegevoegd het Fonds Tax and Technology.

14 Jubileumbundel FIT 2018, p. 36. Ver voor de fair share discussie stelt Smeets in 1946 in zijn inaugurele rede dat de verdeling van de overheidslasten redelijk en dus "ethisch verantwoord" dient te zijn.

### 3 50 jaar wetgeving: het fiscale stelsel als een veelarmige octopus

Na deze uitreiking kreeg Michiel Spanjers het woord.<sup>15</sup> Hij schilderde voor de aanwezigen drie ontwikkelingen die hij illustratief acht voor de belastingwetgeving van afgelopen vijftig jaar: de wetgevingsovervloed door wijzigingen in politieke verhoudingen, de sturende rol van de overheid, het jaarlijkse belastingplan en de beperkte blik van fiscalisten.

Ter illustratie van de eerste trend wees Spanjers op het immense aantal wetwijzigingen dat in een toenemend tempo fiscaal Nederland overspoelt. Naast de tweeverdienerswetgeving in de jaren tachtig, de Brede Herwaardering en de herziening van de Wet inkomstenbelasting eind jaren negentig, volgden in het begin van de 21e eeuw de Wet werken aan winst en de Wet uniformering loonbegrip. Spanjers duidde de wijzigingen in de (kleur van de) politieke besluitvorming als voorname boosdoener.<sup>16</sup> Dat element van onze democratie leidt in de ogen van deze spreker tot zeer complexe wetgeving. Met elke nieuwe politieke meerderheid ontstaat immers een kersverse mogelijkheid tot aanpassing van regelgeving op detailniveau. Dat leidt onherroepelijk tot complexiteit van de belastingwetgeving. Ter illustratie refereerde Spanjers aan de verwickelingen rondom de "hypotheekrenteaftrek", die jarenlang gold als een heilig huisje. In 2001 werd evenwel de termijn van dertig jaar geïntroduceerd, gevolgd door achtereenvolgens de bijleenregeling, de verhoging van het eigenwoningforfait, de verplichte annuïtaire aflossing, de beperking van het aftrektarief en invoering en geleidelijke afschaffing van de Hillenregeling. De huidige plannen omvatten bovendien een versnelde beperking van het aftrektarief. Spanjers telde daarmee zeven wijzigingen van één enkele aftrekpost in amper twintig jaar tijd, soms geflankeerd door overgangsregelingen waardoor deze aftrekpost nog ondoorgrondelijker wordt. Uiteraard hebben de Haagse politici deze ingewikkeldheid nooit zo bedoeld, benadrukte Spanjers, die de ontwikkeling betitelde als "complexiteit als gevolg van de democratie".

Als tweede bijdrage aan de complexiteit van fiscale wetgeving refereerde Spanjers aan de sturende rol van de overheid. De spreker ontwaarde een belastingoctopus die met al zijn tentakels zich heeft gewurmd in de kromten van de samenleving. De fiscaliteit is overal: "je kunt je kont niet keren of je tikt wel ergens een belasting aan". Een duidelijk voorbeeld voor Spanjers is de vergroening van het belastingstelsel. Draagt de energie-

belasting daadwerkelijk bij aan verlaging van het energieverbruik en laat de terugkerende vliegbelasting ons daadwerkelijk minder vliegen, vroeg hij zich af. Ook door de wereld van de auto is een groene golf gespoeld waardoor de regelgeving extreem complex is geworden. Ook hier is de fiscaliteit volgens Spanjers (te) zeer aanwezig: "je gaat niet naar showroom, maar naar de belastingadviseur om je nieuwe auto te kiezen".

Ook het jaarlijkse belastingplan voert tot overvloed en dus complexiteit, legde de spreker uit. In een "spoedwetgevingsvehikel" wordt immers jaar in, jaar uit op Prinsjesdag een overvloedig pakket aan nieuwe wetgeving ingediend waarover de Eerste Kamer slechts drie maanden later stemt. Het betreft grotendeels maatregelen die vervolgens twee weken later in werking moeten treden. Spanjers attendeerde de aanwezigen erop dat een jaarlijks belastingplan niet (grond)wettelijk verplicht is. Uiteraard dient ook de fiscale wetgever oog te hebben voor veranderende maatschappelijke opvattingen. Maar waarom is die aanpassing jaarlijks nodig waar andere rechtsgebieden niet jaarlijks op de schop gaan, dacht Spanjers hardop. De budgettaire functie van het belastingplan achtte hij geen afdoende argument, bijsturing kan ook op minder grote schaal en op een lagere frequentie. Indien wij geen constant opeenvolgende, complicerende wijzigingen willen, dan moeten wij ook af van het jaarlijkse belastingplan, vatte Spanjers samen.

Als laatste trend wees Spanjers op de focus van fiscalisten op belastingen. Die stelling lijkt weinig nieuws-waarde te hebben, die focus is ook het werk van een fiscalist. Spanjers doelde evenwel op de wereld voorbij het speelveld van belastingen, een kijk voorbij de belastingoctopus. Voorbij die tentakels bestaan immers heffingen die nu, ten onrechte, buiten het blikveld van de fiscalist blijven. Spanjers noemde voorbeelden als de premies volksverzekeringen, de premies werknemersverzekering en de inkomensafhankelijke bijdrage die – wat Spanjers betreft – ook als zorgbelasting door het leven zou kunnen gaan. De inkomsten uit voornoemde heffingen bedragen jaarlijks 100 miljard waar belastingheffing 175 miljard per jaar oplevert. Toch negeert, volgens Spanjers, de huidige fiscalist dergelijke "parafiscale heffingen". Zijn boodschap samengevat: de fiscalist is te zeer geneigd om naar belastingen te kijken en mist daardoor relevante ontwikkelingen buiten dat gebied. Er is hier nog veel conceptueel wetenschappelijk werk te doen, de wetenschap mag wat minder reactief zijn. Met die uitnodiging aan de zaal sloot hij zijn betoog af.

<sup>15</sup> Michiel Spanjers is publicist en ondernemer. Hij verzorgt wekelijks de parlementaire rubriek in WFR.

<sup>16</sup> Spanjers wijst daarnaast ook op snelle wetgevers wier slordige werk leidt tot herstelwetten of veegwetten.

#### 4 50 jaar rechtspraak: hoe hoort het eigenlijk?

In haar etiquettebijbel beschreef Groskamp-Ten Have adviezen voor de gedragingen van een beschaafd mens.<sup>17</sup> Hoewel dit icoon van voorbijgaande sociale tradities bij het antiquariaat is beland, stond het fiscale fatsoen tijdens het FIT-congres met twee sprekers uit de rechterlijke macht volop in de schijnwerpers. Op fiscaal domein bestaat immers behoefte aan "wellevendheid, correcte vormen en goede manieren".<sup>18</sup> Ook in 2018 kan de vraag rijzen: hoe hoort de overheid zich te gedragen en wat is een correct gedrag voor de belastingplichtige? Het zijn twee prangende vragen die eerlijk werden verdeeld tussen Ange Beukers en Peter Cools, raadsdame en raadsheer bij de Hoge Raad.<sup>19</sup>

Beukers constateerde dat 18 december 1968 niet alleen de geboorte van het FIT aanduidt, deze dag blijkt ook de start van belangwekkende ontwikkelingen in de jurisprudentie van de Hoge Raad. Ze onderbouwde die stelling met de bespreking van twee arresten gewezen op deze datum. Het eerste "jarige" arrest, geannoteerd door Smeets in *BNB* 1969/49, ziet op anticipatieposten in de winstfeer.<sup>20</sup> In deze zaak claimde een architect een aftrek ten laste van de winst voor toekomstige kosten. De Hoge Raad, benadrukte de spreekster, keurde deze anticipatiepost goed voor zover de kosten op balansdatum voorzienbaar waren. In zijn noot bij dit arrest merkte Smeets op dat het fiscaalrechtelijke winstbegrip op een aantal punten afwijkt van het bedrijfseconomische, onder meer met betrekking tot voorzieningen en anticipatieposten. Hij concludeerde dat de Hoge Raad in dit arrest de creditposten op de fiscale balansen toestaat, "voor zover zij op het einde van die jaren waren te voorzien".<sup>21</sup> Dat belangrijke element uit het arrest uit 1968 is, concludeerde Beukers, in latere jaren ten onrechte over het hoofd gezien. Dertig jaar later verschijnt immers het bekende Baksteen-arrest.<sup>22</sup> In deze uitspraak gaat de Hoge Raad principieel in op de vraag wanneer,

kort samengevat, vorming van een voorziening mogelijk is voor voorzienbare kosten. In zijn uitspraak uit 1998 stelt de Hoge Raad dat in het verleden kosten alleen ten laste van de winst gebracht zouden kunnen worden wanneer op de balansdatum een rechtsverhouding bestond.<sup>23</sup> De raadsdame benadrukte de onjuistheid van deze stellingname, het arrest uit 1968 stond immers al een voorbijaan aan die rechtsverhouding toe. Toch werd het Baksteen-arrest in 1998 juichend binnengehaald als een doorbraak, zoals uit de vele annotaties blijkt. In essentie ligt evenwel in het arrest uit 1968 al de leer van het Baksteen-arrest besloten. Gedecideerd concludeerde Beukers dat dit vijftig jaar oude arrest belangrijker is dan het Baksteen-arrest.

De leeftijdgenoot van voornoemd arrest betreft de wegenbelasting.<sup>24</sup> Beukers legde uit hoe deze belasting destijds door de gemeente werd geheven van zakelijk gerechtigden tot onroerende zaken gelegen aan gemeentelijke wegen. In deze zaak was na de koop van grond volgens belanghebbende de afspraak gemaakt dat hem een vrije, kosteloze toegang zou worden verleend tot de gemeentestraat. Hij ging daarom in beroep tegen de desalniettemin geheven wegenbelasting. In het arrest uit 1968 concludeerde de Hoge Raad dat het Hof het bestaan van de afspraak had moeten onderzoeken, evenals de invloed daarvan op de heffing. Daarin klinkt het vertrouwensbeginsel duidelijk door. Beukers benadrukte dit doorklinken met een citaat uit de noot van Toebees:

"Kennelijk verwerpt de Hoge Raad de gedachte dat belastingheffing steeds mogelijk is op basis van de wet."<sup>25</sup>

Dat brengt ons, zo stelde de spreekster, bij de Doorbraakarresten die pas tien jaar later zijn gewezen.<sup>26</sup> Daarvan dacht men destijds dat sprake was van ontzettend principiële jurisprudentie. Uit deze arresten volgt immers dat algemene beginselen van behoorlijk bestuur voorrang kunnen hebben op wettelijke bepalingen. Toch is de aanduiding "doorbraak" onjuist, betoogde Beukers. Het kunnen doorbreken van wetgeving op grond van het vertrouwensbeginsel werd immers al in 1968 door de Hoge Raad erkend en uitgesproken. Destijds al zei deze hoogste rechter dat we met betrekking tot de overheid ons af mogen en moeten vragen: "Hoe hoort het nu eigenlijk?".

17 A. Groskamp-Ten Have, *Hoe hoort het eigenlijk?*, Amsterdam: H.J.W. Becht, 1939. De alfabetisch gerangschikte adviezen lopen uiteen van het gebruik van titulatuur tot een verbod op "gesticuleeren met mes, vork of lepel in de hand".

18 Aldus Amy Groskamp-Ten Have in haar voorwoord.

19 De aanduiding "raadsdame" is in feite niet "hoe het hoort". We haken daarmee aan bij de oproep om vrouwen in de taal van de rechtspraak niet "weg te moffelen" en vrouwelijke verwijswaarden te gebruiken.

20 HR 18 december 1968, *ECLI:NL:HR:1968:AX5905*, *BNB* 1969/49, m.nt. M.J.H. Smeets.

21 Noot Smeets in *BNB* 1969/49, laatste alinea.

22 HR 26 augustus 1998, *ECLI:NL:HR:1998:AA2555*, *BNB* 1998/409, m.nt. R.J. de Vries.

23 HR 26 augustus 1998, *ECLI:NL:HR:1998:AA2555*, *BNB* 1998/409, r.o. 3.4.

24 HR 18 december 1968, *ECLI:NL:HR:1968:AX5904*, *BNB* 1969/48, m.nt. Toebees.

25 Noot Toebees in *BNB* 1969/48, voorlaatste regel.

26 Gewezen door de Hoge Raad op 12 april 1978: *ECLI:NL:PHR:1978:AX3264*, *BNB* 1978/135 (omzetbelasting), *ECLI:NL:PHR:1978:AC2432*, *BNB* 1978/136 (algemene wet rijksbelastingen) en *ECLI:NL:PHR:1978:AM4447*, *BNB* 1978/137 (successiewet).



Eenzelfde fatsoensvraag moet worden gericht aan de belastingplichtige. Die queeste leidt ons tot een tweede trend in de rechtspraak in de afgelopen vijftig jaar: de fraus legis ontwikkeling. Het legaliteitsdenken is immers niet alleen doorbroken door de beginselen van behoorlijk bestuur, maar ook ten aanzien van het misbruik van recht.<sup>27</sup> Met deze constatering gaf Beukers het gespreksstokje door aan Peter Cools.

Voor de vraag “Hoe heurt het eigenlijk?” schetste Cools eerst de ontwikkeling van fraus legis in nationaal verband. Hoewel het leerstuk letterlijk zo oud is als de weg naar Rome, duikt deze in de Nederlandse geschiedschrijving pas in 1926 op. In Limburg, voegde Cools toe. In deze zaak werd geprobeerd de heffing van successierecht te voorkomen door overdracht van vermogen onder een gelijktijdig bedingen van een periodieke uitkering die voortduurde tot drie dagen voorafgaand aan het overlijden van de schenker.<sup>28</sup> Om bij zo’n kunstmatige omweg toch belasting te kunnen heffen, bood en biedt fraus legis uitkomst. Het blijft daarna langdurig stil op dit terrein, schetste Cools, de inspecteur was immers lange tijd aangewezen op het instrument van richtige heffing. Pas halverwege de jaren tachtig, nadat gebleken was dat fraus legis en richtige heffing nagenoeg samenvallen, herleefde het instrument. De spreker beschreef op beeldende wijze de “verschrikkelijk mooie speeltuin” geboden door de fiscale behandeling van vermogensinkomsten in de Wet IB 1964. Niet alleen voor de omzetting van belaste inkomsten in onbelaste vermogenswinsten, de speeltuin bood ook ruimte voor het in stelling kunnen brengen van fraus legis door de inspecteur. Met de invoering van box 3 is evenwel de speeltuin voor fraus legis robuust afgesloten, stelde de spreker. Ook op andere terreinen lijkt het instrument opgeborgen, slechts af en toe wordt het van stal gehaald. Is het dat de wet sindsdien zo duidelijk is geworden dat er geen behoefte meer is aan het leerstuk? Of kan het in onze hedendaagse internationale wereld wellicht als instrument dienen om over de grens de vele structuren gericht op belastingbesparing te bestrijden?

Vanuit Europees perspectief wordt het fraus legis-instrument ogenschijnlijk nauwelijks ingezet, gaf Cools aan. Ook op het gebied van verdragsrecht lijkt toepassing van dit instrument een zeldzaamheid, hoewel verdragen ook voorkoming van het ontgaan van de belasting tot doel hebben. Het Cadbury Schweppes-arrest draait evenwel om een volstrekt kunstmatige constructie die geen verband houdt met economische realiteit, hield Cools de aanwezigen voor.<sup>29</sup> Is dit in essentie niet

hetzelfde als de fraus legis, vroeg hij de zaal. Kunnen we wellicht uit andere ontwikkelingen constateren dat hoop bestaat voor fraus legis in internationaal verband, bracht Cools vervolgens naar voren. Als het gaat om het nemen van maatregelen gericht op het tegengaan van misbruik buitelen tegenwoordig de voorstellen over en door elkaar heen, zowel binnen de EU als de OESO. In dat kader moet echter worden gewaakt voor een nieuw fenomeen op het gebied van misbruikbestrijding, waar schuwde de spreker. Lange tijd werd in internationaal verband gesproken over een *race to the bottom* als het ging om toekennen van belastingvoordelen. Nu lijkt het alsof we een dergelijke race krijgen als het gaat om bestrijden van misbruik. Cools blikte samen met de aanwezigen terug op een bijeenkomst van de internationale vereniging van belastingrechters in Ottawa over de GAAR, de algemene antimisbruikbepaling in nationale wetgeving van vele landen. Tot zijn verbazing ontdekte de spreker hoe eenvoudig sommige landen onder de paraplu van misbruikbestrijding, simpelweg delen van internationale structuren wegsnijden om verdragsvoordelen aan belanghebbenden te onthouden. Om een *race to the bottom* met betrekking tot antimisbruikmaatregelen te voorkomen, is het volgens de spreker eerst van belang om gezamenlijk een eensluidend oordeel te ontwikkelen over wat misbruik precies is en hoe dit dient te worden bestreden. Zijn pleidooi voor een beter inzicht in het fenomeen fraus legis in internationaal verband klonk als de ontwikkeling van een “hoe hoort het regel” voor alle partijen: belastingplichtigen, belastinginspecteur en rechter. Cools sloot af met de voorspelling dat het nog een lange weg zou zijn voordat uniformiteit in de aanpak van misbruik kan worden bereikt. Het applaus was instemmend, al lijkt het ons dat de aanwezigen niet nog eens vijftig jaar willen wachten.

## 5 50 jaar fiscale praktijk: Belastingdienst, fiscaal adviseur en bedrijfsfiscalist

Het woord werd aansluitend overgedragen aan een gelegenheidstrio: Theo Poolen (Belastingdienst), Wil Vennix (fiscaal adviseur) en Theo Schmit (bedrijfsfiscalist). Zij verzorgden ieder vanuit het eigen werkveld een ultrakorte *pitch* over noodzakelijk geachte wijzigingen.

Poolen trapte voortvarend af.<sup>30</sup> Instemmend refereerde hij aan de eerdere stellingen van Spanjers. Nederlandse fiscalisten zijn, aldus de spreker, een trouw volk. We vinden een groot aantal zaken normaal die dit helemaal niet zijn. De sectie met vragen en antwoorden van het Belastingplan 2019 bestaande uit vijfhonderd pagina’s is niet normaal, concludeerde de spreker. Zeker niet nu dit

<sup>27</sup> Vgl. de richtige heffing in de jaren negentig en daarna het *fraus legis* leerstuk.

<sup>28</sup> HR 26 mei 1926, ECLI:NL:HR:1926:78, NK 1926, 723, m.nt. Scholten.

<sup>29</sup> HvJ EU 12 september 2006, nr. C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, BNB 2007/54.

<sup>30</sup> Theo Poolen is directeur Kwaliteit Fiscaliteit en Accountancy Belastingdienst.

een jaarlijks terugkerend circus is. Het kabinet heeft bij aanvang één keer de kans om met plannen te komen en dient zich de vier volgende jaren, behoudens wellicht enige budgettaire aanpassingen, koest te houden, be-toogde Poolen stellig. Complexiteit alom, waar moet het dan wél heen?

De eerste stap richting vereenvoudiging is volgens de spreker een terugkeer naar de stand van zaken ten tijde van de Wet IB 1964 waarbij de Belastingdienst niet zo-veel mensen beschreef in de inkomstenbelasting, maar in de loonbelasting 'hield'. Momenteel zijn er tien miljoen belastingplichtigen in de inkomstenbelasting. Dan is, volgens Poolen, een terugkeer in de tijd noodzakelijk. Er bestaat in Nederland een loonaangifteketen die goed in elkaar zit, laten wij deze ook gebruiken, riep Poolen op. Een tweede wens van deze spreker betreft defiscalisering van de eigen woning. De regeling is in twintig jaar tijd veelvuldig gewijzigd, resulterend in voorschriften waar zelfs fiscalisten amper mee uit de voeten kunnen. De burger wordt niet alleen geconfronteerd met complexe wetgeving, maar met stelselmatig veranderende com-plexe wetgeving, hield Poolen de zaal voor. Defiscalise-ring van de eigen woning zal ertoe leiden dat de gemid-delde Nederlander in loondienst met een eigen woning straks niets meer te maken heeft met de inkomstenbe-lasting. Een gevolg dat wonderwel aansluit bij Poolens eerste voorstel voor vereenvoudiging.

Als laatste suggestie voor vereenvoudiging suggereerde de spreker invoering van bronheffingen. Indien inhouding reeds plaatsvindt wanneer de bank bijvoorbeeld rente uit-keert, hoeft voor dat inkomen geen aangifte meer inge-vuld te worden. Zeker met de opmars van de digitalisering kan dit systeem voor meer bronnen toepassing vinden, werd de aanwezigen voorgespiegeld.<sup>31</sup> Ook dit zou het mogelijk maken om voor een kleinere groep maatwerk te leveren met een synthetische inkomstenbelasting.

Naast de inkomstenbelasting moet volgens Poolen ook de heffing van vennootschapsbelasting op de schop. Hij stel-de dat momenteel door decentralisatie functies binnen ondernemingen verspreid worden over legio landen; er is geen enkele econoom in de Tilburgse Universiteit die bin-nen redelijke bandbreedtes winst aan diverse activiteiten zou kunnen alloceren. Zijn slotsuggestie luidde om – als start – bij multinationals met meer dan 750 miljoen om-zet de belastingheffing te laten aansluiten op de commer-cieel gerapporteerde resultaten. Inkomsten uit dergelijke centrale heffingen kunnen dan, aldus Poolen, ter finan-ciering van de VN, de EU of de klimaattransitie dienen.

Na deze prikkelende suggesties nam Vennix als tweede pitcher het woord.<sup>32</sup> Hij betrok de aanwezigen in zijn

zorg over de positie van de belastingadviseur. Opeenvol-gende maatregelen van de wetgever lijken, aldus deze spreker, de belastingadviseur steeds verder te beperken in zijn professionele vrijheid. Die beperking treedt reeds op bij accountants en bankiers. Ten gevolge van overre-gulering in die sectoren zou volgens Vennix een repres-sie zijn ontstaan die Nederland weinig goeds heeft ge-daan. Hij benadrukte te vrezen voor de toekomst van de belastingadviseur. Daarbij refereerde hij aan de verhar-ding in regelgeving, zowel in het formele als het materi-ele belastingrecht, en de steeds hogere boetes. Boven-dien, liet de spreker weten, trekt de Belastingdienst zich steeds verder terug in de eigen bolwerken. Bastions op steeds minder locaties waar volgens Vennix zelfs de deur onvindbaar is. Persoonlijk contact tussen de inspecteur en de adviseur is zeldzaam geworden, waarschuwde hij. En vooroverleg, ooit de parel van ons fiscale stelsel, is zeker voor mkb-ondernemers en hun adviseurs steeds minder beschikbaar geworden. Willen wij op dit pad van wantrouwen doorgaan, luidde de retorische vraag, een pad waarop een internationale structuur bij voorbaat verdacht wordt geacht? Vennix benadrukte dit gevaar met een verwijzing naar de media waar snel argwanend wordt gekeken naar buitenlandse vennootschappen, on-der begeleiding van schrale argumentatie als: "die zullen wel niet deugen want dat horen we steeds". Mag de advi-seur dan niet meer de meest fiscaal voordelige weg kie-zen voor de cliënt terwijl de Belastingdienst ondertussen wel de grenzen van de wet opzoekt, mopperde Vennix. Toch erkende ook hij de verantwoordelijkheid die rust op zowel zijn eigen schouders als die van zijn collega adviseurs. Nu evenwel de meerderheid van adviseurs aangesloten is bij één van de twee grote beroepsorgani-saties, waarborgen de aldaar geldende beroepsregels in combinatie met het tuchtrecht een integer handelen, stelde deze spreker. Deze voorschriften dragen de advi-seur al op zich te onthouden van al hetgeen in strijd kan zijn met de eer en waardigheid van het beroep. Mede op grond daarvan deed de spreker een dringende oproep: geef de belastingadviseur zijn professionele vrij-hed terug!

De derde en laatste pitch werd verzorgd door Theo Schmit, die binnen dit trio de bedrijfsfiscalist vertegen-woordigde.<sup>33</sup> Ook Schmit stak energiek van wal. Vanuit het perspectief van bedrijfsfiscalisten vormt de invloed van de media een grote bron van zorg, stelde hij. De eerste trend die deze spreker onderkende is dat interna-tionale ondernemingen, zoals Google, ook op lokaal ni-veau opereren. Vervolgens vinden wij, stelde deze spre-ker, dat ook op dat lokale niveau sprake moet zijn van de afdracht van een *fair share* door deze internationale ondernemingen. Maar wiens invulling van dat begrip moeten wij dan volgen, vroeg hij de aanwezigen. Opvat-

31 Dat klinkt, wat ons betreft, naar de wens tot invoering van de Kapitalertragsteuer.

32 Wil Vennix is partner bij De Beer Accountants en Belasting-adviseurs.

33 Theo Schmit, voorheen hoofd Fiscale Zaken bij Philips NV.

tingen daarover zijn binnen de Nederlandse politiek al heel divers, in internationale verhoudingen is dit niet anders legde Schmit uit.

Kijkend naar de berichtgeving zag hij veel rapporten van ngo's stellende dat de *fair share* in ontwikkelingslanden zou moet vallen. Anderzijds zijn er ook steeds meer discussies waarbij, volgens Schmit, wordt gesteld dat de *fair share* van ondernemingen in "ons eigen land" zou moeten vallen. Er wordt dan veelal gewezen op de *multinational* die verhoudingsgewijs minder belasting betaalt dan de kruidenier om de hoek. Deze discussies worden echter eerder gevoerd vanuit de onderbuik en niet vanuit de fiscaliteit, benadrukte de spreker. Ondanks uitgebreide rapporten van de OESO en de EU, zouden de meeste mensen alleen incidentrapportages oppikken. Zaken als de Panama Papers of andere berichten over gelekte dan wel gekochte informatie die vervolgens tot veel ophef leiden in de pers en op *social media*. Dan eist vervolgens de publieke opinie dat er iets aan gedaan wordt, om het even door de Belastingdienst of door de bedrijven. Of dit goed of fout is staat vandaag echter niet ter discussie, onderstreepte de spreker. Waar het om draait is dat de discussie wanneer deze wordt gevoerd, integer en in alle wijsheid moet worden gevoerd, dus niet via *social media*. Ongeacht of hier nu wel of geen oplossing voor gevonden wordt, verwacht de spreker dat deze trend ertoe zal leiden dat in de toekomst de belasting alsmaar hoger wordt en er zelfs een *ratrace to the top* zou ontstaan. Het afsluiten van advies van Schmit aan de toekomstige bedrijfsfiscalist, de huidige student, luidde dat deze na zal moeten denken over hoe een bedrijf het beste met deze media-perikelen om kan gaan en op welke wijze het bedrijf zich daarop kan voorbereiden.

## 6 50 jaar internationalisering: grensoverschrijdende groei

Na dit verbale vuurwerk van drie vertegenwoordigers uit de praktijk, kreeg de internationale wetenschapper – vertegenwoordigd door Cihat Öner – het woord.<sup>34</sup> In de afgelopen vijftig jaar is internationalisering een steeds grotere rol gaan spelen, zette hij uiteen. Volgens Öner heeft het FIT al sinds haar oprichting gedemonstreerd deze ontwikkeling op de voet te volgen. Hij trakteerde de zaal op een helder pijlendiagram waaruit duidelijk bleek hoe het FIT is uitgegroeid tot een wereldreiziger. In de wandelgangen van dit instituut is daarom niet alleen Nederlands te horen, er wordt ook Engels, Duits, Turks, Spaans, Italiaans, Chinees, Grieks en zelfs Russisch gesproken.

Ook de deelname aan verschillende internationale projecten toont de grensoverschrijdende groei van het FIT, aldus Öner.<sup>35</sup> Daarbij verwees hij naar de masteropleiding *International Business Taxation* die sinds 2013 onderdeel vormt van het onderwijsaanbod van Tilburg University. Deze opleiding – bestaande uit een *track Tax Law* en een *track Tax Economics* – representeert de kern van het FIT, een samensmelting van de disciplines fiscale economie en fiscaal recht. De Engelstalige opleiding wordt gevolgd door studenten van verschillende nationaliteiten.<sup>36</sup> Öner benadrukte dat onderwijs een wederkerig proces is, waardoor niet alleen de studenten die het onderwijs volgen maar ook de docenten die het onderwijs verzorgen, van elkaar kunnen leren. Een proces dat zeker in een multinationale omgeving kan bloeien. Het tweede project dat werd vermeld is de *EUCOTAX-Wintercourse*.<sup>37</sup> Een uniek project, betoogde Öner. Hij beschreef hoe binnen dit project door studenten en docenten uit verschillende landen jaarlijks een thema met verschillende subthema's wordt onderzocht. Dit jaar is het thema *Sustainability of Taxation in Developing Countries*, met subthema's zoals de vaste inrichting, technologische ontwikkelingen en antimisbruik. Na het schrijven van een *paper* over het onderwerp ontmoeten de studenten uit de verschillende deelnemende landen elkaar voor een intensieve week van verdiepende discussies over deze onderwerpen.

Als derde voorbeeld van internationalisering noemde Öner het jaarlijks terugkerende *Tax Treaty Case-Law Around the Globe*-congres, georganiseerd in samenwerking met het *Institute for Austrian & International Tax Law*. Vooraanstaande deskundigen vanuit 25 verschillende jurisdicties, afkomstig uit vijf werelddelen bespreken de belangrijkste beslissingen die binnen een ieders jurisdictie zijn genomen. Gedurende de afgelopen jaren konden op deze wijze meer dan 250 relevante rechterlijke uitspraken uit meer dan vijftig jurisdicties worden besproken. Gezien de mogelijke invloed van deze beslissingen op de uitleg en toepassing van belastingverdragen, benadrukte de spreker de grote waarde van deze actuele informatie voor zowel academici als de praktijk. Tot slot verwees Öner naar de jaarlijkse deelname van het FIT aan de *International & European Tax Moot Court* georganiseerd door het *Institute of Tax Law* van KU Leuven. Na deze heldere uiteenzetting zal geen van de aanwezigen nog hebben getwijfeld aan het internationale karakter van het FIT.

<sup>34</sup> Cihat Öner is als assistent professor verbonden aan Tilburg University.

<sup>35</sup> Zie Daniël Smit, Cihat Öner, Hans-Peter Peeters, Konstantina Tsilimigka & Mart van Hulten, 'International and European Taxation over the past 50 years: some landmark developments', Jubileumbundel FIT 2018, p. 147-164.

<sup>36</sup> In 2018 telde de track law onder haar studenten 25 verschillende nationaliteiten, voor de track economics waren dat er 17.

<sup>37</sup> Het FIT vormt met 15 universiteiten uit 13 landen dit grensoverschrijdende EUCOTAX onderzoeksnetwerk.



## 7 50 jaar onderwijs & onderzoek: de ogen van een oud-student<sup>38</sup>

Na een lange middag vol voordrachten, is het voor de laatste spreker vaak lastig de aandacht vast te houden. Zeker als veel aanwezigen reikhalzend uitzien naar de beloofde borrel. Het bleek dan ook een goede keuze van de organisatie om Leo Stevens<sup>39</sup> te vragen als slotspreker. Deze geboren redenaar staat garant voor het wakker houden van iedere congresganger. De keuze is ook logisch: met negen andere studenten is Stevens in het oprichtingsjaar van het FIT aan de opleiding in Tilburg begonnen.

Stevens startte zijn gloedvolle betoog met een schets van het noodlot van de laatste spreker: het gevoel bij elke nieuwe spreker pagina's van je verhaal te verliezen. De beste aanpak is dan, stelde hij, het voorbereide verhaal in de tas te laten om de aanwezigen te vertellen wat die middag is geabsorbeerd. Wat volgens Stevens doorklonk in alle verhalen is dat er in de afgelopen vijftig jaar een instituut is gebouwd waar alle betrokkenen ongelofelijk trots op mogen zijn.

De vorming, die ook Stevens zelf heeft genoten, duidde hij als één van de kroonjuwelen van dit fiscaal instituut: "Het was hier waar ik zo expliciet heb geleerd te denken in termen van wet, recht en ethiek" voegde hij daar met merkbaar sentiment aan toe.

Als tweede kroonjuweel roemde de bevlogen spreker het door het FIT geboden inzicht dat de economie een ge-

dragswetenschap is, niet louter een hulpwetenschap gedomineerd door de exacte wetenschappen waarin de mensen worden gemoduleerd in algebraïsche definities. Stevens verwees naar de economen die destijds met een snerpand krijtje allerlei wiskundige formules op het bord kalkten die de studenten dienden over te nemen in hun dictaten om later te kunnen reproduceren. Het FIT bood volgens Stevens compensatie voor die smalle blik. Daar werd verteld dat de economie een gedragswetenschap is. Waar deugd nauwelijks ter sprake kwam bij veel academici, ook niet in de crisisjaren, was dat bij het FIT wel het geval. Terwijl op andere universiteiten het doorgeschoten economisme nog werd gedoceerd, werden in Tilburg de juridische en de economische disciplines samengevoegd in een morele entiteit. Daarmee, benadrukte Stevens, had en heeft het FIT een duidelijke vormende waarde en een toegevoegde waarde voor de studenten.

Ten slotte heeft het FIT altijd gezocht naar maatschappelijke verbinding, dit vormt voor de spreker het derde fonkelende kroonjuweel. Het FIT heeft het besef dat de fiscaliteit een wetenschap is die is ingebed in de maatschappij, door alle jaren heen steeds aan zijn studenten weten over te dragen. De maatschappelijke opdracht van iedere universiteit houdt in dat studenten meteen vanaf het eerste college meegenomen moeten worden, betoogde Stevens. Ze moeten geënthousiasmeerd, geïnspireerd en gemotiveerd worden. Dat is het FIT gelukt: "In dit huis kreeg je een vorming die inhoudt dat je veel beter weet wat recht is. Alleen een universiteit die dit allemaal voor elkaar kan krijgen mag zich een top-universiteit noemen."

Weten wat "recht" is, sluit naadloos aan op de beginselen van de gerechtigheid genoemd in het citaat van Smeets aan het begin van deze bijdrage. Stevens kenschets vormt niet alleen een bijzondere afsluiting van een geslaagde middag, het geeft bovendien een fraaie schildering van de eerste vijftig jaar van het FIT.

<sup>38</sup> Zie verder Eric Kemmeren, '50 jaar onderzoek door het Fiscaal Instituut Tilburg', Jubileumbundel FIT 2018, p. 59-76 en Cees Peters & Gerard Staats, '50 jaar onderwijs op het Fiscaal Instituut Tilburg', in dezelfde bundel, p. 77-91.

<sup>39</sup> Leo Stevens is emeritus hoogleraar fiscale economie van de Erasmus Universiteit Rotterdam.